

|

## 61997J0216

Acórdão do Tribunal de 7 de Setembro de 1999. - Jennifer Gregg e Mervyn Gregg contra Commissioners of Customs and Excise. - Pedido de decisão prejudicial: Value Added Tax and Duties Tribunal, Belfast - Reino Unido. - IVA - Sexta Directiva - Isenção de certas actividades de interesse geral - Estabelecimento - Organismo - Conceito - Prestações efectuadas por uma associação constituída por duas pessoas singulares (partnership). - Processo C-216/97.

*Colectânea da Jurisprudência 1999 página I-04947*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

*Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - «Estabelecimento» ou «organismo» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, da directiva - Conceitos - Pessoas singulares que exploram uma empresa - Inclusão*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1)*

## Sumário

*Não se pode deduzir da circunstância de o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios incluir denominações diferentes dos operadores económicos nele mencionados que o benefício das isenções previstas por esta disposição está reservado às pessoas colectivas quando esta última se refira expressamente a uma operação efectuada por um «estabelecimento» ou um «organismo», quando, nos outros casos, esse benefício pode igualmente ser reclamado por pessoas singulares. É certo que as noções de «estabelecimento» e de «organismo» sugerem a existência de uma entidade individualizada que desempenha uma função especial. Estas condições são, no entanto, preenchidas não apenas pelas pessoas colectivas mas também por uma ou diversas pessoas singulares que exploram uma empresa.*

*Por conseguinte, o referido artigo deve ser interpretado no sentido de que as expressões «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e «outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», que constam, respectivamente,*

das alíneas b) e g) da referida disposição, não excluem do benefício da isenção as pessoas singulares que explorem uma empresa.

## Partes

No processo C-216/97,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo VAT and Duties Tribunal, Belfast (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Jennifer Gregg e Mervyn Gregg

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (relator) e P. Jann, presidentes de secção, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm e R. Schintgen, juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de J. Gregg e M. Gregg, por Andrew Hitchmough, barrister, mandatado por Terry Dockley, solicitor,

- em representação do Governo do Reino Unido, por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistido por Paul Lasok, QC, e por Melanie Hall, barrister,

- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo neerlandês, por Adriaen Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Peter Oliver, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de J. Gregg e M. Gregg, representados por Andrew Hitchmough, do Governo do Reino Unido, representado por John E. Collins, assistido por Nicholas Paines, QC, do

Governo neerlandês, representado por Marc Fierstra, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo sueco, representado por Lotty Nordling, directora-geral dos Assuntos Jurídicos no Secretariado Jurídico (UE) do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Peter Oliver, na audiência de 15 de Setembro de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Novembro de 1998,

profere o presente

Acórdão

## Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 4 de Junho de 1997, entrado no Tribunal de Justiça a 9 de Junho seguinte, o *Vat and Duties Tribunal, Belfast*, submeteu, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe J. Gregg e M. Gregg aos *Commissioners of Customs & Excise* (a seguir «Commissioners»), competentes em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, acerca da aplicação de uma isenção do IVA, prevista no anexo 9, grupo 7, ponto 4, do *Value Added Tax Act 1994* (lei de 1994 relativa ao IVA, a seguir «VAT Act 1994») que transpõe o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva.

A regulamentação nacional

3 O anexo 9, grupo 7, ponto 4, do *Vat Act 1994* dispõe:

«[Estão isentos de IVA] as prestações de cuidados de saúde, o fornecimento de tratamentos médicos ou cirúrgicos e, em relação com estes, o fornecimento de quaisquer bens, em qualquer hospital ou instituição reconhecida, licenciada, registada ou isenta de registo por qualquer ministro ou outra autoridade nos termos de uma disposição legal de carácter público e geral, de um Act do Northern Ireland Parliament, de carácter geral, de uma Measure da Northern Ireland Assembly ou de uma Order in Council nos termos do Schedule 1 do Northern Ireland Act 1974, de carácter geral, que não seja uma disposição susceptível de entrar em vigor em momentos diferentes em relação a diferentes áreas sob autoridade local.»

A regulamentação comunitária

4 O artigo 13.º da Sexta Directiva regula as isenções no interior do Estado-Membro. O artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), prevê:

«A. Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

...

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa.»

#### *O litígio no processo principal e as questões prejudiciais*

5 J. Gregg e M. Gregg, associados no âmbito de uma partnership de direito da Irlanda do Norte, exploram neste país uma casa de saúde, sob o nome de «Glenview Nursing Home», que compreende dezassete quartos e espaços comuns. A empresa emprega cerca de 25 pessoas. Está registada como «lar para pessoas idosas e deficientes» e como «casa de saúde», em conformidade com a Registered Homes Order de 1992 (despacho relativo às casas de saúde reconhecidas), mas não é reconhecida como uma empresa de carácter social na acepção da legislação do Reino Unido. J. Gregg e M. Gregg, como associados no âmbito de uma partnership, procuram sistematicamente realizar lucros. Em direito da Irlanda do Norte, as partnerships não têm personalidade jurídica e, conseqüentemente, não são estas, mas os sócios que são solidariamente responsáveis por todas as dívidas e obrigações, incluindo em matéria de IVA.

6 J. Gregg e M. Gregg, pretendendo aumentar a sua empresa, pediram para serem registados como sujeitos passivos do IVA, ao abrigo do anexo 1 das disposições do VAT Act 1994. Todavia, os Commissioners recusaram-se a inscrevê-los nos registos do IVA, por a sua actividade, exercida no âmbito de uma partnership, entrar no âmbito da isenção do IVA prevista no anexo 9, grupo 7, ponto 4, do VAT Act 1994. J. Gregg e M. Gregg contestaram esta decisão e alegaram, invocando o acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, *Colect.*, p. I-2341), que a isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva visa apenas as actividades exercidas por pessoas colectivas.

7 O VAT and Duties Tribunal, Belfast, chamado a decidir o caso, considera que a redacção destas disposições não reserva o benefício da isenção apenas às pessoas colectivas, o que levaria a excluir, assim, do âmbito desta as empresas geridas por pessoas singulares. Todavia, face ao acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido, o órgão jurisdicional nacional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Deve o artigo 13.º A, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que duas pessoas singulares (ou seja, indivíduos) que desenvolvem uma actividade em comum como sócios (*partners*) não podem requerer isenção nos termos da alínea b), nas circunstâncias sumariadas no anexo a estas questões e partindo do princípio de que

a) o negócio consiste na prestação de cuidados médicos e actividades intimamente relacionadas e

b) estão `devidamente reconhecidos' e as suas actividades são de natureza similar às fornecidas por `estabelecimentos hospitalares' e/ou `centros de assistência médica e de diagnóstico'?

Em especial, são os sócios excluídos da isenção porque:

- não constituem um `organismo' de direito público;

- as suas actividades não são desenvolvidas em condições sociais comparáveis às aplicáveis aos organismos de direito público?

2) Deve o artigo 13.º A, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que duas pessoas singulares (ou seja, indivíduos) que desenvolvem uma actividade em comum como sócios (partners) não podem requerer isenção nos termos da alínea g), nas circunstâncias sumariadas no anexo a estas questões e partindo do princípio de que as prestações de serviços que fornecem são `estritamente conexas com a assistência social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade'?»

8 Com estas duas questões, que é conveniente examinar em conjunto, o órgão jurisdicional nacional pergunta, essencialmente, se o artigo 13.º A, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que as expressões «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e «outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», que constam, respectivamente, das alíneas b) e g) desta disposição, excluem do benefício da isenção as pessoas singulares que explorem uma empresa.

9 J. Gregg e M. Gregg, que desejam beneficiar do direito à dedução, sustentam que as operações efectuadas em relação com a exploração da sua actividade de cuidados médicos são tributáveis.

10 A este respeito, remetendo para o acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido, alegam que, sendo as isenções mencionadas no artigo 13.º A, da Sexta Directiva de interpretação estrita, na medida em que o n.º 1 desta disposição visa o conceito de «estabelecimento» ou de «organismo», deve ser interpretado no sentido de que só abrange as pessoas colectivas e não as pessoas singulares.

11 Em contrapartida, os Governos do Reino Unido, alemão e neerlandês, bem como a Comissão, pretendem que, nem a aceção literal do conceito de «estabelecimento» ou de «organismo», nem a interpretação estrita que se deve fazer das isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva podem levar a que a forma jurídica sob a qual um sujeito passivo em causa exerce a sua actividade desempenhe um papel decisivo no carácter tributável ou não das operações efectuadas por este. O princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que o benefício da isenção seja limitado às pessoas colectivas.

12 A título preliminar, deve recordar-se que, segundo uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos empregados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado constituírem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as entregas de bens e todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v. acórdão de 5 de Junho de 1997, *SDC*, C-2/95, *Colect.*, p. I-3017, n.º 20).

13 Além disso, há que recordar igualmente que o Tribunal de Justiça, no acórdão de 11 de Julho de 1985, *Comissão/Alemanha* (107/84, *Recueil*, p. 2655, n.º 13), decidiu que, embora estas isenções aproveitem a actividades que prosseguem determinados objectivos, a maior parte das disposições precisam igualmente quais os operadores económicos que estão autorizados a fornecer as prestações isentas e que estas não são definidas por referência a noções puramente

materiais ou funcionais.

14 Tal como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido, n.º 20, os termos «estabelecimento» ou «organismo» são utilizados em certas disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, enquanto noutras a actividade em causa é referida através de denominações profissionais que remetem a um particular como as profissões médicas e paramédicas [alínea c)], os mecânicos dentistas [alínea e)] e os docentes que dão lições a título pessoal [alínea j)].

15 Todavia, contrariamente ao que o Tribunal de Justiça decidiu no acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido, n.º 20, não se pode deduzir da circunstância de o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva incluir denominações diferentes dos operadores económicos nele mencionados que o benefício das isenções previstas por esta disposição está reservado às pessoas colectivas quando esta última se refira expressamente a uma operação efectuada por um «estabelecimento» ou um «organismo», quando, nos outros casos, esse benefício pode igualmente ser reclamado por pessoas singulares.

16 Esta interpretação não pode ser infirmada pelo facto de, tal como o Tribunal de Justiça decidiu no acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido, n.os 18 e 19, as condições específicas que dizem respeito à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua operações isentas serem de interpretação estrita.

17 Com efeito, os termos «estabelecimento» e «organismo» são, em princípio, suficientemente amplos para incluir pessoas singulares. Além disso, deve dizer-se que nenhuma das versões linguísticas do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva inclui a expressão «pessoa colectiva», a qual seria clara e inequívoca, em vez dos termos mencionados. Esta circunstância milita em favor do facto de, ao utilizar estes, o legislador comunitário não ter a intenção de limitar o benefício das isenções visadas por esta disposição apenas às operações realizadas por pessoas colectivas, antes entender alargar o âmbito destas isenções às operações efectuadas por pessoas singulares.

18 É certo que as noções de «estabelecimento» e de «organismo» sugerem a existência de uma entidade individualizada que desempenha uma função especial. Estas condições são, no entanto, preenchidas não apenas pelas pessoas colectivas mas também por uma ou diversas pessoas singulares que exploram uma empresa.

19 Esta interpretação, segundo a qual os termos «estabelecimento» e «organismo» não designam unicamente pessoas colectivas, está em conformidade designadamente com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e no respeito do qual as isenções previstas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser aplicadas (v., neste sentido, acórdão de 11 de Junho de 1998, *Fischer*, C-283/95, *Colect.*, p. I-3369, n.º 27).

20 Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se nomeadamente a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA. Daqui resulta que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as operações efectuadas por estabelecimentos ou organismos mencionados no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), fosse tributário da forma jurídica através da qual o sujeito passivo exerce a sua actividade.

21 Há, por conseguinte, que responder às questões que o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que as expressões «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e «outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», que constam, respectivamente, das alíneas b) e g) da referida disposição, não excluem do benefício da isenção as pessoas singulares que explorem uma empresa.

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

22 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, alemão e neerlandês, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, Belfast, por despacho 4 de Junho de 1997, declara:*

*O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que as expressões «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e «outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», que constam, respectivamente, das alíneas b) e g) da referida disposição, não excluem do benefício da isenção as pessoas singulares que explorem uma empresa.*